

ПІДГОТОВКА ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ З ПДВ: АСПЕКТИ АВТОНОМІЇ

Розглянуто характерні та специфічні риси податкового обліку ПДВ, функції та особливості використання податкової накладної як первинного документу, відображення в податковому та фінансовому обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ за специфічними операціями платника податку, особливості побудови реєстрів аналітичного обліку та їх удосконалення, порівняння аналітичних позицій різних видів обліку, схема паралельної (автономної) моделі податкового і фінансового обліку ПДВ

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий облік ПДВ, фінансовий облік ПДВ, первинний облік податків, аналітичний облік податків

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із основних наповнювачів бюджету України та найпроблемнішим з усіх податків, як з точки зору його обліку, так і з позицій його адміністрування. Практика вимагає пошуків нових шляхів вдосконалення обліку складових ПДВ. Практика свідчить, що в обліку розрахунків по податку на додану вартість виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування податкових норм, визнання в обліку сум податкового зобов'язання та податкового кредиту. Тому необхідно здійснити аналіз обґрунтування порядку відображення їх в системі документації, рахунків бухгалтерського обліку та реєстрах податкового обліку, а також визначити взаємозв'язок даних фінансового та податкового обліку та звітності. В результаті рекомендувати такий варіант ведення обліку даного податку, який зробить його більш раціональним і ефективним.

Стан вивчення проблеми. Проблеми обліку ПДВ є наріжною темою публікацій у періодичних виданнях для практиків – газети “Баланс”, “Бухгалтерія”, “Все про бухгалтерський облік” та інші.

Відзначається кілька наукових статей в періодичних виданнях, зокрема, авторів П.М. Павлюк, Т.М. Семененко, В.І. Юрчак та інші. У той же час, бракує наукових досліджень з комплексного аналізу методик первинного, аналітичного та зведеного податкового обліку, варіантів (моделей) його зв'язку із фінансовим обліком.

Мета дослідження. Провести аналіз особливостей податкового обліку та спільних аспектів інформації із бухгалтерським фінансовим обліком податку на додану вартість. З'ясувати тип моделі податкового обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретичних основ ПДВ в Україні займалися дослідники О.О. Амоша, В.В. Буряковський, В.Д. Волканов, Д.А. Дяковський, Н.М. Ущипівська та інші.

Питання організації та методики обліку і контролю ПДВ з начальною метою висвітлені в посібниках М.П. Войнаренко, М.М. Коцупатрого, О.І. Малишкіна, Г.В. Пухальської, В.М. Сердюк та інших науковців і практиків.

Проте, методологічні аспекти облікових процесів в сукупності двох видів обліку недостатньо досліджуються в наукових працях, що негативно впливає на стан не лише теоретичних, так і практичних передумов ефективної організації адміністрування податку.

Подання основного матеріалу дослідження. Дослідження проведене по наступних напрямках методичного забезпечення обліку: аналіз характерних рис податкового обліку ПДВ, застосування податкових накладних, у тому числі, обов'язкових і специфічних реквізитів цього документу, особливості ведення реєстрів аналітичного обліку, порівняння аналітичних позицій в різних видах обліку, удосконалення форми реєстру накладних.

Аналіз характерних рис податкового обліку ПДВ. Аналітикам слід виходити з того, що окремий податковий облік ПДВ в Україні започатковано з 1997 року. У продовж до 2011 року нормативною базою його слугував закон про ПДВ, відповідні накази ДПАУ. З 2011 року він здійснюється на базі норм розділу У ПКУ та відповідних наказів ДПС і Мінфіну України. Останнім часом методичні аспекти ПДВ частіше узагальнюються в документах МФУ.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі розвитку економіки виступають:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) – за правилом першої події або касовим методом;
- окремий первинний документ на операції постачання товарі (робіт, послуг) – податкова накладна, митна декларація. Порядок виписки і сфера застосування податкової накладної не прив'язаний до правил ведення бухобліку і регулюється виключно нормами ПКУ та відповідного наказу державного органу;
- окремі правила коригування та відновлення сум ПЗ та ПК – за окремим первинним документом (розрахунок коригувань до податкової накладної);
- окремий реєстр аналітичного обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. З 2011 року додатково введено Єдиний реєстр ПН;
- окрема декларація та додатки до неї.

Всі ці фактори дозволяють стверджувати, що в Україні склалася автономна, відокремлена від бухгалтерського фінансового обліку система інформації про складові ПДВ.

Разом з тим, відповідно до норм закону про бухгалтерський облік та фінзвітність підприємства зобов'язані вести облік кредиторської та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. Документальною підставою фінансового обліку слугують не податкові, а товарні документи – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо. Їх виписують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів. Зазначені документи можуть певною мірою дублювати показник операцій та подій в різних видах обліку. Проте товарні і податкові документи не підміняють одне одного.

При аналізі взаємозв'язку різних видів обліку в методичному та інформаційному аспектах слід виходити з того, що порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641/ПДВ (або субрахунку 6415 в програмі 1С Бухгалтерія) не впливає жодним чином на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за правилами і нормами Податкового кодексу України (розділ V).

Технічно показники податкового обліку з ПДВ відображаються у такий послідовності: податкова накладна (митна декларація) – реєстр виданих і отриманих податкових накладних – єдиний державний реєстр податкових накладних – декларація з ПДВ – додатки до декларації. Зазначені документи та реєстри не застосовують в системі бухгалтерських рахунків.

Специфікою податкового обліку відображення операцій з ПДВ є те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати (податковий кредит), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями. У фінансовому

обліку такої заборони немає. Така ситуація призводить до часового розриву у відображенні суми податкового кредиту з ПДВ в різних видах обліку та загальної суми ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності податкової накладної, яка, в свою чергу, може затримуватись у продавця. Тож з початку розглянемо проблеми первинного обліку ПДВ в аспекті взаємозв'язки даних різних видів обліку.

Функції податкової накладної. Відповідно до норм статті 201 ПКУ податкова накладна виконує функції податкового документу і є підставою для відображення податкових зобов'язань в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних [7].

Проте, окремі автори в накладній вбачають не тільки документ. Наприклад, Т. Семененко вважає, що "податкова накладна є повноцінним активом для покупця, оскільки вона є підставою для визнання кредиту з ПДВ" [9, с. 29]. В даному випадку використання терміну "актив" відносно папірця, в якому відображається певна інформація, як мінімум, є некоректним.

Нами досліджено комплекс питань щодо особливостей податкової накладної як первинного документу податкового обліку – показників та реквізитів податкової накладної, що відрізняють її від бухгалтерських документів та розбіжності в оформленні та проведенні за специфічними операціями (табл. 1). Під бухгалтерськими документами розуміються товарні документи та акти виконаних робіт (послуг).

Таблиця 1. Різниця у підходах до оформлення змісту податкової накладної та документів бухгалтерського обліку

№ з/п	Операція, подія, показник податкової накладної	Відображення в первинних документах	
		Податкового обліку	Бухгалтерського обліку
1	2	3	4
1	Податкову накладну заповнює особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість, у т.ч. філії платника податку	Так	Ні
2	Порядковий номер податкової накладної присвоюється відповідно до її номера в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних та не містить літер чи інших символів	Так	Ні
3	Показники "Індивідуальний податковий номер покупця" "Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)"	Так	Ні
4	Виписування під час виконання договорів про спільну діяльність	Так	Можливо
5	Виписування під час виконання договорів про управління майном	Так	Можливо
6	Платники податку на додану вартість складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, та зазначають у порядкувому номері накладної після знака дробу перед номером філії чи структурного підрозділу код відповідної діяльності	Так	Ні
7	Накладна виписується у день виникнення податкових зобов'язань продавця	Так	Не обов'язково
8	Накладна виписується на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг	Так	Можливо
9	Накладна виписується на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс)	Так	Ні

Продовження табл. 1

1	2	3	4
10	Податкова накладна випикується за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була виписана на ці операції) у разі: здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку); виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, за винятком тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами; надання платнику податку касових чеків, які містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника)	Так	Ні
11	У разі коли частка товару/послуги не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку до податкової накладної (додаток 1)	Так	Можливо
12	Податкова накладна є підставою для віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартість у покупця, зареєстрованого як платник податку	Так	Ні
13	Накладна реєструється в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних	Так	Ні
14	Накладна реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних	Так	Ні
15	Невірно заповнена накладна спричиняє штрафні санкції до юридичної особи	Так	Ні
16	Накладна видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, на вимогу їх одержувача	Так	Можливо
17	У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту	Так	Ні
18	Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні	Так	Ні
19	У разі, коли звичайна ціна перевищує фактичну, продавець випикує дві податкові накладні: одну – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, другу – на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною	Так	Ні
20	У разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань відповідно до статті 192 розділу V Кодексу постачальник товарів/послуг випикує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної за формою згідно з додатком 2 до податкової накладної	Так	Можливо

Продовження табл. 1

1	2	3	4
21	Сплачена (нарахована) сума податку на додану вартість у податковій накладній повинна відповідати сумі податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг продавця у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних	Так	Ні
22	Показник "База оподаткування товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за основною ставкою – 20 відсотків"	Так	Ні

Джерело: складено автором

Отже, по більшості операцій (13 з 22 або 65 %), які є характерними для податкового обліку, бухгалтерські документи не оформляються взагалі, оскільки відсутня потреба. По окремих ситуаціях (35 %) таке оформлення є можливим, але не обов'язковим. Цей факт вказує на певні розходження у сутності показників в обох видах обліку на рівні первинного обліку.

Розбіжності за специфічними операціями. Відповідно до наказу Мінфіну України від 01.11.2011 р. № 1379 [4] в усіх податкових накладних має зазначатися певний код з 01 по 14, що характеризує причину заповнення податкової накладної за специфічними операціями. Такі операції відбуваються як у продавця, так і в окремих випадках, у покупця. При екстраполяції таких операцій на фінансовий облік доходів/витрат важливо дослідити можливість відображення/не відображення таких операцій на рахунках фінансового обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Відображення в податковому та фінансовому обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ за специфічними операціями платника податку

Код	Операція в податковому обліку	Відображення в фінансовому обліку доходів/витрат (пункт Інструкції № 141)
1	2	3
01	Сума перевищення звичайної ціни над фактичною	Не відображається
02	Постачання неплатнику податку	Відображається за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
03	Натуральна виплата в рахунок оплати праці фізичним особам	Відображається за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
04	Постачання у межах балансу для невиробничого використання	Відображається за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
05	Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку	Відображається за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
06	Переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих	Відображається за дебетом рахунків основних засобів (п. 1.4)
07	Експортні постачання	Відображається за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка (за ставкою 0 %)
08	Постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість	Не відображається
09	Постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість	Не відображається

Продовження табл. 2

1	2	3
10	Визнання умовного постачання товарних залишків та/або необоротних активів, що перебувають в обліку платника податку на день анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість	Не відображається
11	Виписана за щоденними підсумками операцій	Відображається за дебетом рахунків доходів за підсумками місяця як звичайна поставка
12	Виписана на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг, обчислену виходячи з рівня звичайних цін	Не відображається
13	Використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не у господарській діяльності	Не відображається
14	Виписана покупцем (одержувачем) послуг від нерезидента	Не відображається

Джерело: складено автором

Відповідно до даних табл. 2 половина специфічних податкових операцій (7 з 14 або 50 %) податкового обліку в фінансовому бухгалтерському обліку не оформляються взагалі, оскільки відсутня потреба. Це є характерним для операції, що позначені кодами 01, 08, 09, 10, 12, 13, 14. Вони не відображаються за дебетом відповідних рахунків доходів або витрат і, відповідно, у певних рядках звіту про фінансові результати. Ми називаємо таку групу операцій як "податкові різниці з ПДВ". За характером вони є постійними. Тобто не анулюються з часом.

Обов'язкові реквізити податкової накладної. Для набуття чинності податкова накладна повинна відповідати усім вимогам, які занотовані у статті 201 ПКУ. До таких відносяться і обов'язкові реквізити. Серед них є такі, які ускладнюють облік та адміністрування податку. Наприклад, номер та дата митної декларації (надалі – МД), за якою було здійснено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України. Аналіз ситуації що склалася, вказує на неможливість практичного застосування такої норми.

Це пов'язано з тим, що один і той самий товар поставляють різні постачальники за різними митними деклараціями, а продаж здійснюється під певним штрих кодом. Таким чином необхідно під кожну поставку товару, під кожного постачальника, під кожну МД вводити номенклатурні картки з різними штрих кодами.

Наприклад, на шампунь "Д" в комп'ютерній базі згідно номенклатурному довіднику має картку з певним штрих кодом і кодом УКТЗ (за довідником). Відповідно до штрих коду призначається продажна ціна. Поставляє одне найменування товару декілька постачальників, в документах яких повинні бути прописані різні номери та дати МД. З кожною новою поставкою інформація щодо номеру та дати МД оновлюється. На підприємствах з великою номенклатурою товарів виникає проблема вчасного відображення аналітичної інформації в податковій накладній. Для розв'язання ситуації потрібен потужний програмний продукт і значний людський ресурс, що спричиняє додаткові трати підприємців на ведення лише первинного обліку.

Крім того, ускладнюють облік попередня форма оплати за імпортований товар. Факт отримання грошових коштів продавцем від покупця та факт безпосереднього ввезення товару на митну територію України та передачі його покупцю можуть не збігатися у часі. За таких умов неможливо вчасно скласти податкову накладну з урахуванням вимог п. 201.1 ст. 201 ПКУ щодо обов'язкових реквізитів податкової накладної, зокрема, коду товару згідно з УКТ ЗЕД, дати та номеру митної декларації, за якою ввезено товар на митну територію України. У разі, якщо покупець-платник ПДВ не отримає від продавця податкову накладну або отримає податкову накладну, оформлену з порушенням вимог ст. 201 ПКУ, він не матиме права на включення здійснених витрат до податкового кредиту (п. 198.6 ПКУ), а у разі включення непідтверджених витрат – нести відповідальність за порушення законодавства.

При цьому податкова накладна, виписана при здійсненні операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, з 1 січня 2012 року підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній. Отже, податкова накладна, яку неможливо виписати з дотриманням всіх вимог ПКУ, має бути обов'язково зареєстрована, що змушує осіб, відповідальних за виписку податкових накладних, йти на вимушене порушення законодавства.

Особливості побудови реєстрів аналітичного обліку та їх удосконалення. Реєстром аналітичного обліку з ПДВ в Україні виступає Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (надалі – Реєстр ПН). Із січня 2011 року платники ПДВ ведуть оновлений Реєстр за формою та в порядку, які затверджено наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002 (за текстом – наказ № 1002). Щомісяця передбачено подання до органу ДПС копії записів у реєстрі в електронному вигляді [6]. Цей порядок стосується усіх форм декларації з ПДВ, у тому числі, і за окремими видами діяльності – сільськогосподарськими підприємствами, які обрали спеціальний режим оподаткування, переробними підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі тощо. Такі платники складають окремі форми декларацій і відповідно окремі реєстри до кожної форми податкової декларації з ПДВ. Крім того, окремий облік і окремі форми реєстрів ведуть уповноважені сторони в рамках виконання договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції. Кодексом передбачено можливість делегування платником податку філії або структурному підрозділу права ведення частини Реєстру в межах діяльності такої філії (структурного підрозділу).

Наведені фактори свідчать про розгалужену систему податкового обліку операцій з відображенням ПДВ, що призводить до ускладнень і збільшення витрат на адміністрування податку. Зазначимо, що в фінобліку виділення наведених аналітичних позицій не має сенсу.

У розділі I Реєстру "Видані податкові накладні" *відображаються база оподаткування* і суми ПЗ на підставі вищезазначених первинних документів. Характерним для податкового обліку на цьому етапі є нюанси і особливості, які не притаманні бухгалтерському обліку. Наприклад, у разі виписки податкової накладної по окремих операціях, визначених у п. 8 Порядку № 1379 [4]. До виду документа додається код операції (розглянуто вище).

Крім того, у разі якщо звичайна ціна постачання перевищує фактичну, продавець випикує дві податкові накладні: одну – на суму виходячи з фактичної ціни постачання, другу – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною. У

податковій накладній, виписаній на суму перевищення звичайної ціни над фактичною, робиться позначка відповідно до п. 8 Порядку заповнення податкової накладної (01 – Виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною). При цьому у графі 4 розділу I Реєстру зазначається “ПН01”.

Окремо в Реєстрі накладних відображають уточнюючі розрахунки. При цьому у графі “вид документа” Реєстру податкові накладні (інші розрахункові документи) зазначаються з додатковою літерою “У” (наприклад, ПНУ – податкова накладна, яку включено до уточнюючих розрахунків). Зауважимо, що таких вимог норми фінансового обліку не містять.

Розділ II Реєстру “Отримані податкові накладні” також має особливості. У ньому обліковуються операції з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, що оподатковуються ПДВ за основною ставкою (20 %) чи нульовою, звільнених від оподаткування та таких, що не є об’єктом оподаткування, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності цього платника податку або призначаються для постачання послуг за межами митної території України чи послуг, місце постачання яких визначається за межами митної території України. В результаті платник податку визначає суми, які включаються до податкового кредиту, а які ні.

Особливістю відображення є те, що відповідно до п. 201.10 ст. 201 Кодексу при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов’язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Така реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється не пізніше 20 календарних днів, наступних за датою їх виписки. Зауважимо, що таких вимог норми фінансового обліку не містять.

Щодо виправлень помилок у Реєстрі, то вони здійснюються методом “сторно” за правилами, передбаченими для бухгалтерського обліку, у момент виявлення таких помилок. При цьому метод “сторно” здійснюється аналогічно методу, яким виправляються помилки у регістрах бухгалтерського обліку, а саме шляхом зворотного запису на величину помилки в тому звітному періоді, у якому її виявлено [1].

Удосконалення форми реєстру. За діючою формою Реєстру податкових накладних неможливо визначити приналежність придбаних товарів, робіт, послуг до господарської діяльності, а від так, до податкового кредиту. Такий недолік можливо ліквідувати за рахунок введення до розділу II Реєстру додатково двох колонок: “Найменування (група) товарів, робіт, послуг” і “Напрямок вирощування товарів, робіт, послуг”. В першій з них зазначати найменування або групу товарних позицій придбання. Наприклад, нафтопродукти. У другій, наприклад – товари для продажу або виробничого споживання, адміністративні витрати, благодійна допомога тощо. Така інформація сприяє ідентифікації придбань щодо їхньої належності/ не належності до категорії господарської діяльності підприємства. Від так, платником підтверджується або не підтверджується право віднесення придбань до податкового кредиту.

На підставі реєстрів податкового обліку відбувається заповнення декларації з ПДВ. Норма п. 8 розділу III Порядку складання декларації з ПДВ (наказ ДПАУ від 20.12.11 р, № 1492) [8] вимагає щоби дані, наведені у податковій звітності відповідали даним бухгалтерського та податкового обліку платника. Мова йде про проведення на рахунках і в реєстрах податкових накладних. Отже, окремий облік ПДВ в реєстрах податкового та фінансового обліку закріплено законодавчо.

Проте, принцип автономії не означає незалежності. Свого часу наказом Мінфіном України була затверджена Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість (наказ МФУ від 01.07.199 р. № 141) (надалі за текстом – Інструкція № 141) [3], яка розв'язала де якою мірою протиріччя між методикою податкового і бухгалтерського фінансового обліку Зокрема, введенням субрахунків 643 та 644 була знівельована відмінність у датах виникнення податного зобов'язання (далі за текстом – ПЗ) та податкового кредиту (далі за текстом – ПК).

Порівняння аналітичних позицій різних видів облікує в законодавчому порядку позиції аналітичного фінансового обліку ПДВ не прописано. В практиці такі позиції обираються кожним платником самостійно відповідно до облікової політики. В одних підприємствах це окремі контрагенти, в інших – кожен договір, в третіх – група контрагентів з різними умовами оподаткування. В податковому обліку позицією аналітичного обліку виступає окрема операція з окремим контрагентом, що оформлена окремою податковою накладною, яка фіксується у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних. Отже, аналітичне групування операцій відбувається по різному.

Цілком зрозуміло, що наведені особливості заповнення реєстру податкових накладних не характерні для аналітичних позицій фінансового обліку ПДВ. На наш погляд, останній доцільно максимально спростити за рахунок скорочення його позицій або не відкривати їх в загалі. За схемою, яка пропонується доцільно обмежитися лише фіксуванням в бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер по субрахунку 64\ПДВ) підсумкових місячних даних податкового обліку (реєстру накладних) щодо сум податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Для цього слід використовувати підсумковий рядок розділу I реєстру ПН (по відповідних колонках) для запису у кредитовий обіг субрахунку 641/ПДВ і дебетовий по відповідних інших – 70, 643. Підсумковий рядок розділу II реєстру ПН (по відповідних колонках) – для запису у дебетовий обіг субрахунку 641/ПДВ і кредитовий – відповідних інших рахунків. Для коректного запису сум по кореспонденціям доведеться провести перегрупування даних Реєстру відповідно до вимог бухгалтерських рахунків. В автоматизованому програмному забезпеченні це може бути досягнуто введенням команди “Групувати за ознакою кореспонденції рахунків”.

Такий підхід значно скорочує витрати на ведення обліку ПДВ, а від так і його адміністрування. Отже, за наведеною нами схемою джерелом фінансового обліку слугують не первинні документи, а реєстр податкових накладних. Схема паралельної (автономної) моделі податкового і фінансового обліку ПДВ, що застосовується в Україні, наведена нижче (рис. 1).

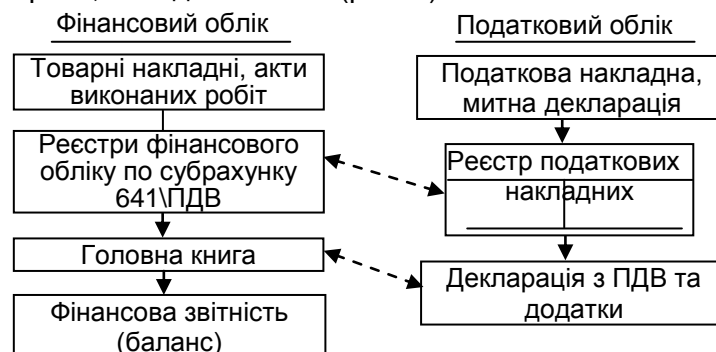


Рис. 1. Схема паралельної (автономної) моделі податкового і фінансового обліку ПДВ

Недоліком пропонованої схеми обліку є те, що обороти на рахунках фінансового обліку формуються за методологією податкового законодавства. Проте вона не протирічить практиці сьогодення: шляхом застосування рахунків 643 і 644 досягається ув'язка методики першого і другого підходів. В результаті по кредиту рахунку 641/ПДВ формується сума ПЗ не лише за методом нарахувань (у дебет рахунків доходів та витрат, необоротних активів, а й за правилом першої події (у дебет субрахунку 643). Такий варіант виглядає як компромісний з метою узгодження податкового і бухгалтерського законодавства на рівні поточного обліку і складання балансу.

Водночас, "всеядність" субрахунку 641/ПДВ не дозволяє коректно заповнити статтю "Податок на додану вартість" Звіту про фін результати. До цього рядка звіту може бути включена лише частина його кредитового обороту – суми за нарахуванням. Саме таку методику встановлює П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" відносно заповнення рядка 015 "Податок на додану вартість".

Сутність взаємозв'язку інформації різних систем або складових однієї системи може бути формалізована у вигляді моделі. Український дослідник Е. Гейсер виділяє дві можливі моделі організації податкового обліку [2, с. 19-28]: модель автономної (паралельної) системи обліку та модель вбудованого податкового обліку. Незважаючи на те, що автор рекомендував типи моделей для податку на прибуток, таку схематику доцільно поширити й на ПДВ. Отже, тип моделі взаємозв'язку інформації податкового та фінансового обліку з ПДВ за схемою, що пропонується, оцінюється як автономна модель. Це означає, що на рівні первинних та аналітичних даних зазначені види обліку формують свої потоки інформації. На рівні зведеного обліку синтезовані дані податкового обліку "вплітаються" в дані субрахунку 64\ПДВ фінансового обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі розвитку економіки виступають застосування окремих правил виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту (за правилом першої події або касовим методом), окремого первинного документу, окремих аналітичних реєстрів, правил коригування зобов'язань і кредиту. Порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641/ПДВ (або субрахунку 6415 в програмі 1С Бухгалтерія) не впливає жодним чином на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за правилами і нормами розділу У Податкового кодексу України. Цей постулат є характерним для будь-якого податку, у тому числі, й ПДВ. Різниця у підходах до оформлення показників податкової накладної та документів бухгалтерського обліку є доволі суттєвою. Значна частина специфічних податкових операцій податкового обліку з ПДВ (до 50 %) в бухгалтерському фінансовому обліку не оформляються документально і не проводяться по рахунках. Ми називаємо таку групу операцій як "податкові різниці з ПДВ". За характером вони є постійними. За схемою, яка пропонується, доцільно обмежитися лише фіксуванням в бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер по субрахунку 641\ПДВ) підсумкових місячних даних податкового обліку (реєстру накладних) щодо сум податкового зобов'язання та податкового кредиту. Такий варіант обліку зменшує витрати на його ведення за рахунок ліквідації дублювання одних і тих даних в різних системах обліку. В автоматизованому програмному забезпеченні це може бути досягнуто введенням команди "Групувати за ознакою кореспонденції рахунків". Тип моделі взаємозв'язку інформації податкового та фінансового обліку з ПДВ за схемою, що пропонується, оцінюється як автономна модель.

Список використаних літературних джерел:

1. Альбіна М. Податкова звітність з ПДВ/ Вісник податкової служби України // 2011, № 45, с. 21-25.
2. Гейср Е.С. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Бухгалтерський облік і аудит, 2011, № 11, с. 18-25.
3. Наказ Мінфіну України “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість.” № 141 від 01.07.1997 р.
4. Наказ Мінфіну України “Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної” від 01.11.2011 р. № 1379.
5. Наказ Мінфіну “Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість” від 25.11.2011 № 1492.
6. Павлюк П.М. Облік ПДВ: шляхи удосконалення / Бухгалтерський облік і аудит // 2008, № 1 с. 49-54.
7. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 2.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>.
8. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: Затверджено наказом ДПА № 1002 від 24.12.2010 р.
9. Семененко Т. Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України / Т. Семененко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7 – 2011. – с. 42-45.

МАЛИШКІН Олександр Іванович – аудитор, кандидат економічних наук, доцент, член податкового комітету Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2012 р.